

ECLI:NL:RBZWB:2021:3255

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	26-03-2021
Datum publicatie	02-07-2021
Zaaknummer	BRE 18/3864
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	voor deze uitspraak is geen samenvatting gemaakt
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 2-7-2021 FutD 2021-2075 V-N Vandaag 2021/1705 ERF-Updates.nl 2021-0201 NTFR 2021/2559 met annotatie van mr. J.A.L. Heldens V-N 2021/39.10 met annotatie van Redactie Belastingadvies 2021/22.5

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, meervoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummer BRE 18/3864

Uitspraak van 26 maart 2021

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

[belanghebbende] , wonende te [woonplaats] ,

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag erfbelasting opgelegd¹ vanwege de nalatenschap van haar zoon [zoon 1] . Het aan erfbelasting te betalen bedrag is berekend op € 194.300. De in rekening gebrachte belastingrente is € 19.285.
- 1.2. De inspecteur heeft het bezwaar van belanghebbende afgewezen.²
- 1.3. Belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld.³
- 1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 12 februari 2021 te Breda.
Aldaar zijn verschenen en gehoord, namens belanghebbende, mr. H.J.H.M. Broens van advieskantoor Accon Avm (gemachtigde) en [zoon 2] , [zoon 3] en [kleinzoon] (zonen en kleinzoon van belanghebbende). Namens de inspecteur zijn [inspecteur 1] en [inspecteur 2] verschenen.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

- 2.1. Belanghebbende (moeder) en [vader] (vader) waren gehuwd en hadden drie zonen.
- 2.2. Vader en zonen waren tot 2013 maat in 'Maatschap [maatschap] '. De maatschap exploiteerde een agrarische onderneming. Vader is uit de maatschap getreden en heeft zijn aandeel in de maatschap overgedragen aan twee van zijn zonen. Gezien de psychische problemen van de andere zoon, [zoon 1] , is bewust afgezien van overdracht door vader van zijn maatschapsaandeel aan mede deze zoon.
- 2.3. Vervolgens is besloten om de maatschap om te zetten in een rechtspersoon.
De drie zonen hebben in verband daarmee ieder op 28 maart 2014 een persoonlijke houdstervennootschap (hierna: holding) opgericht, waarin zij hun maatschapsaandeel met terugwerkende kracht per 1 januari 2013 geruisloos hebben ingebracht. Door de drie persoonlijke holdings is, eveneens op 28 maart 2014, een werkmaatschappij opgericht, [B.V.] B.V. (de BV). De drie holdings zijn de aandeelhouders van de BV geworden. Met de uitreiking van de aandelen van de BV heeft een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 plaatsgevonden.
- 2.4. Vanwege de psychische problemen van [zoon 1] en ter bescherming van de BV, zijn aan hem (via zijn holding) 'cumulatief preferente aandelen' van de BV uitgereikt.
- 2.5. In de akte van oprichting van de BV is het volgende bepaald:

"Artikel 3

(...) Aan de cumulatief preferente aandelen is geen stemrecht verbonden in de algemene vergadering (...) Aan de gewone aandelen is stemrecht verbonden (...)

WINSTBESTEMMING

Artikel 20

1. De algemene vergadering is bevoegd tot bestemming van de winst die door de vaststelling van de jaarrekening is bepaald en tot vaststelling van uitkeringen, met inachtneming van het hierna bepaalde:

- a. allereerst wordt op de cumulatief preferente aandelen een dividend uitgekeerd ter grootte van vier procent (4%) over het nominaal bedrag van deze aandelen alsmede op het bedrag aan agio gestort op de cumulatief preferente aandelen. (...)
- b. van de daarna resterende winst kan geen uitkering meer worden gedaan op de cumulatief preferente aandelen (...)

ONTBINDING

Artikel 30

(...)

3. Van hetgeen na de voldoening van de schuldeisers van het vermogen van de vennootschap is overgebleven wordt allereerst aan de houders van cumulatief preferente aandelen het achterstallig dividend uitgekeerd.

Het daarna resterende wordt aan de houders van de aandelen uitgekeerd in verhouding tot ieders aandelenbezit, met dien verstande dat op de cumulatief preferente aandelen bij voorrang en ten hoogste het bedrag van de nominale waarde daarvan wordt uitgekeerd (...)"

- 2.6. [zoon 1] hield alle aandelen in zijn persoonlijke holding. Deze holding hield op haar beurt 250 aandelen in de BV. Dat zijn de onder 2.4 en 2.5 bedoelde cumulatief preferente aandelen.
- 2.7. [zoon 1] is op [datum] 2014 overleden. De 250 aandelen zijn voor 25% vererfd naar moeder (belanghebbende).
- 2.8. Een week na het overlijden van [zoon 1] is vader overleden.
- 2.9. De verdeling van de nalatenschap van [zoon 1] heeft niet plaatsgevonden binnen twee jaren na zijn overlijden.⁴
- 2.10. Belanghebbende heeft aangifte erfbelasting gedaan naar aanleiding van het overlijden van haar zoon. In de aangifte erfbelasting is een beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) gedaan.
- 2.11. Aan belanghebbende is de in geschil zijnde aanslag erfbelasting opgelegd inzake de nalatenschap van [zoon 1] . Bij de aanslag is de BOR niet toegepast.
- 2.12. Tegen de aanslag is bezwaar aangetekend. Tevens is op 12 januari 2018 een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule verstuurd naar het Ministerie van Financiën.
Op 31 januari 2018 heeft het Ministerie van Financiën belanghebbende meegedeeld dit verzoek niet in behandeling te nemen. Zodra de rechtsgevolgen van de aanslag onherroepelijk vaststaan, kan er volgens het ministerie een nieuw verzoek om toepassing van de hardheidsclausule worden ingediend.

3 Geschil en standpunten

- 3.1. In geschil is of belanghebbende bij de verkrijging van de nalatenschap van haar zoon recht heeft op de BOR als bedoeld in artikel 35c Successiewet 1956 (de Successiewet) juncto artikel 8, derde lid, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting (de Uitvoeringsregeling).
- 3.2. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de BOR van toepassing is op de verkrijging van de aandelen in de BV, die zij heeft verkregen via de holding van haar overleden zoon. Belanghebbende bepleit dat deze aandelen feitelijk niet als preferent te beschouwen zijn, maar dat sprake is van gewone aandelen. Indien toch sprake is van preferente aandelen, dienen deze volgens belanghebbende als (kwalificerend) ondernemingsvermogen te worden beschouwd, omdat ze ten tijde van de verkrijging betrekking hadden op ondernemingsvermogen in de BV.
- 3.3. Overigens heeft belanghebbende verwezen naar een aantal Kamerstukken⁵, waaruit volgens haar blijkt dat de BOR van toepassing is. Belanghebbende wil de aandelen overdragen aan de beoogde bedrijfsopvolgers (haar twee zonen), mits de BOR van toepassing is. De nalatenschap is niet binnen twee jaar na het overlijden van de zoon verdeeld.⁶ Dit wijt belanghebbende aan de lange behandelduur van de zaak en de opstelling van de inspecteur. Tot slot stelt belanghebbende dat als de overlijdens niet zo onverwacht en kort na de oprichting van de BV hadden plaatsgevonden, er geanticipeerd had kunnen worden om de ontstane situatie te voorkomen en dat de inspecteur daarmee rekening moet houden.
- 3.4. De inspecteur blijft bij zijn standpunt dat de BOR niet van toepassing is.
- 3.5. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken.
- 3.6. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en toepassing van de BOR bij de aanslag.
De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4 Beoordeling van het geschil

- 4.1. De BOR kan van toepassing zijn bij de verkrijging van daarvoor kwalificerend ondernemingsvermogen. In artikel 35c Successiewet is geregeld wat onder dergelijk ondernemingsvermogen wordt verstaan. Bij de directe verkrijging van preferente aandelen gelden de vereisten van artikel 35c, vierde lid, Successiewet. Bij de indirecte verkrijging van preferente aandelen gelden de voorwaarden van artikel 35c, vijfde lid, Successiewet in verbinding met artikel 8 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting (hierna: de Uitvoeringsregeling). De (directe of indirecte) verkrijging van preferente aandelen wordt fiscaal gefaciliteerd indien die verkrijging plaatsvindt in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. Daarvoor is onder meer vereist dat de verkrijger van de preferente aandelen reeds voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder van gewone aandelen in de vennootschap is.⁷
- 4.2. Vaststaat dat in het onderhavige geval, naar de letter van de wet, niet aan de voorwaarden van artikel 8, derde lid, Uitvoeringsregeling is voldaan. Daarbij moet worden vooropgesteld dat de nalatenschap niet binnen twee jaar na het overlijden is verdeeld. Dat betekent dat moet worden uitgegaan van de (middellijke) verkrijging door belanghebbende van de onder 2.7 bedoelde verkrijging van de onder 2.4 en 2.5 bedoelde cumulatief preferente aandelen in de BV. Indien ervan wordt uitgegaan dat die aandelen niet alleen formeel maar ook materieel als preferente aandelen moeten worden gekwalificeerd, stuit de toepassing van de BOR af op het feit dat belanghebbende niet voor ten minste 5% gewone aandelen houdt in de BV ten tijde van de verkrijging van de aandelen van haar zoon.

4.3. Belanghebbende betoogt dat de bedoelde aandelen, hoewel formeel als cumulatief preferent aangeduid (zie 2.4 en 2.5 hiervóór), materieel als gewone aandelen moeten worden behandeld, althans voor toepassing van de vereisten van de BOR.

4.4. In de wetsgeschiedenis is de volgende passage opgenomen omtrent het begrip 'preferente aandelen':

'De leden van de CDA-fractie vragen de regering nader invulling te geven aan het begrip preferente aandelen uit artikel 35c, vierde lid van de Successiewet 1956 en vragen of de regering van mening is dat zolang de aandelen volledig delen in de winstreserves en liquidatieopbrengsten, ze niet als preferente aandelen kwalificeren en elke vorm die hiervan afwijkt nu of later door de regering aangemerkt kan worden als preferente aandeel. Met de leden van deze fractie ben ik van mening dat zolang aandelen volledig delen in de winstreserves en liquidatieopbrengsten, ze niet als preferente aandelen kwalificeren en dat elke vorm die hiervan afwijkt, nu of later, kan worden aangemerkt als preferente aandeel.'

4.5. De rechtbank is van oordeel dat de onderhavige aandelen preferente aandelen zijn, gelet op deze toelichting uit de wetsgeschiedenis en de kenmerken van die aandelen zoals weergegeven onder 2.5 hiervóór; de aandelen delen niet volledig in de winstreserves en liquidatieopbrengsten van de BV. De rechtbank ziet ook overigens niet in waarom de onderhavige aandelen in materieel opzicht niet als preferente aandelen zouden moeten worden gekwalificeerd. Het doel van uitreiking van die aandelen aan (middellijk) de overleden [zoon 1] was immers (kortweg) om hem weliswaar van een (stabiel) inkomen uit de agrarische onderneming te voorzien, zonder dat hij zich daadwerkelijk met de ondernemingsuitoefening kon bemoeien. Met de uitreiking van de onderhavige aandelen aan hem werd dat doel bereikt.

4.6. Het betoog van belanghebbende komt er voor het overige op neer dat de BOR van toepassing moet zijn, hoewel niet aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan, omdat de cumulatief preferente aandelen het karakter hebben van ondernemingsvermogen. Dat betoog ziet eraan voorbij dat de wetgever er duidelijk voor heeft gekozen om met betrekking tot preferente aandelen slechts onder bepaalde (cumulatieve) voorwaarden de BOR van toepassing te laten zijn. Er is geen rechterlijke ruimte voor toepassing van de BOR in gevallen waarin niet aan die voorwaarden is voldaan.

4.7. De overige grieven van belanghebbende doen aan het voorgaande niet af. Uit de Kamerstukken waarnaar belanghebbende verwijst, blijkt niet dat in de onderhavige situatie de BOR moet worden toegepast. Dat de bij de onderhavige nalatenschap betrokken erfgenamen een andere eindsituatie wensen dan de situatie zoals die nu is ontstaan, maakt het voorgaande evenmin anders. De nalatenschap is immers niet binnen twee jaar na het overlijden verdeeld.⁸ Dat zulks het gevolg was van het afwachten van een (nadere) standpuntbepaling door de Belastingdienst omtrent toepassing van de BOR in de beoogde eindsituatie, maakt het voorgaande evenmin anders, omdat de rechter niet de bevoegdheid toekomt om af te wijken van de in dit verband geldende wettelijke regels. Dat laat de beoordeling van die omstandigheid in combinatie met de overige, tragische, omstandigheden in de onderhavige zaak in het kader van een hardheidsclausuleverzoek natuurlijk onverlet. Die beoordeling is echter niet aan de rechter in belastingzaken, maar aan de staatssecretaris van Financiën.

4.8. Gelet op het vorenstaande moet het beroep ongegrond worden verklaard.

5 Proceskosten

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

6 Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan op 26 maart 2021 door mr. drs. P.C. van der Vegt, voorzitter, mr. J.M. van der Vegt en prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken, in tegenwoordigheid van mr. K.M.J. van der Vorst, griffier. Als gevolg van maatregelen rondom het Corona-virus is deze uitspraak niet uitgesproken op een openbare uitsprakenzitting. Zodra het openbaar uitspreken weer mogelijk is, wordt deze uitspraak alsnog in het openbaar uitgesproken.

De griffier is buiten staat deze uitspraak mede te ondertekenen.

De griffier, De rechter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Aan deze uitspraak hoeft eerst uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist (artikel 27h, derde lid en artikel 28, zevende lid AWR).

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;

- b. een dagtekening;
- c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
- d. de gronden van het hoger beroep.

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op [Rechtspraak.nl](https://rechtspraak.nl) / Digitaal loket bestuursrecht.

¹ De dagtekening van de aanslag is 12 december 2017, het aanslagnummer is [aanslagnummer] .

² Het bezwaar is gedagtekend 4 januari 2018, de uitspraak op bezwaar is gedagtekend 2 mei 2018.

³ Bij brief met dagtekening 6 juni 2018, ontvangen bij de rechtbank op 11 juni 2018.

⁴ Zie artikel 35f, derde lid, Successiewet.

⁵ Kamerstukken II, 2009-2010, 31.930, nr. 13, pag. 24 en Kamerstukken II, 2008-2009, 31.930, nr. 9, pag. 26.

⁶ Conform artikel 35f, derde lid, Successiewet.

⁷ Artikel 35c, vierde lid, sub d, Successiewet.

⁸ Zie artikel 35f, derde lid, Successiewet.
